



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Günther Kreft, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 entschieden:

Die mit Schreiben vom 31. Oktober 2001 eingeschränkte Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird dahin abgeändert, dass der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von € 12.281,85 (= ATS 169.002,00; vorher: ATS 161.912,00), der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 1.310,07 (= ATS 18.027,00; vorher ATS 17.257,00) und der Säumniszuschlag in Höhe von € 271,87 (= ATS 3.741,00; vorher: ATS 3.583,00) für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1999 nachgefordert werden.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Aufgliederung der Abgaben wird auf das der Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2001 als Beilage angeschlossene Berechnungsblatt verwiesen.

Die Fälligkeit der Abgaben erfährt keine Änderung.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt

unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Urfahr hat mit Bescheid vom 20. Dezember 2000 den Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn zu entrichtenden Lohnsteuer in Höhe von ATS 7.071,00 in Anspruch genommen sowie den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 161.912,00 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 17.257,00 nachgefordert.

Weiters wurde für den zuwenig abgeführten Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen ein Säumniszuschlag mit 2 % (ATS 3.238,00) und für den zuwenig abgeführten Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag ein Säumniszuschlag in Höhe von 2 % (ATS 345,00) festgesetzt.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12. November 2001 als unbegründet abgewiesen. Auf Grund von neuen Berechnungsgrundlagen, die der Bw. mit Schreiben vom 18. September 2001 zur Kenntnis gebracht wurden und von dieser als richtig angesehen wurden, erhöhte sich die Nachforderung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen auf insgesamt ATS 169.002,00, des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag auf insgesamt ATS 18.027,00 und des Säumniszuschlages auf insgesamt ATS 3.741,00. Dabei wurde auch berücksichtigt, dass für den Zeitraum September bis Dezember 1999 für die Vergütungen des Geschäftsführers die entsprechenden Beiträge (DB und DZ) entrichtet wurden und daher im Bescheid vom 20. Dezember 2000 zu Unrecht einbezogen wurden.

Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 1996 bis 1999 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1.1.1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z. 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1998, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1.3.2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung

zurückzuführenden – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeits-
Urlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten

(vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, ZI. 2001/14/0052, ZI. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, ZI. 2001/15/0061).

Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteiligter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, ZI. 97/15/0175).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzudenkendem Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z. 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

Auf Grund der vom Geschäftsführer zu erfüllenden Aufgaben (Kontrollfunktion für den gesamten Tätigkeitsbereich des Unternehmens; Leitung des gesamten Unternehmens) kann

nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf fordern und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegebenen Fall erhielt der Geschäftsführer folgendes Entgelt (incl. Sachbezug):

1996: ATS 928.097,00, 1997: ATS 923.962,00, 1998: ATS 922.214,00,
1999: ATS 934.200,00.

Die Auszahlung erfolgte in monatlichen Beträgen. Für das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1998 wurde erstmals eine jährliche Prämie in Höhe von 10 % des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zusätzlich zu den monatlich ausbezahlten Zahlungen für die Geschäftsführung vereinbart. Dem stehen nachstehende Gewinne des Unternehmens gegenüber:

1996: ATS 282.324,00, 1997: ATS 1.704.470,00, 1998: ATS 808.241,00,
1999: ATS 216.565,00.

Die Entlohnung zeigt somit keinen direkten Bezug zur Ertragslage des Unternehmens.

Bezüglich eines Risikos auf der Ausgabenseite wäre noch zu bemerken, dass der Geschäftsführer laut Angaben im Fragebogen die Auslagen für Flugkosten, Taxikosten und Maut- und Parkgebühren ersetzt erhalten hat. Aus den Einkommensteuererklärungen des Geschäftsführers ist zudem ersichtlich, dass ihm (neben den Sozialversicherungsbeiträgen) keine das 6 %ige Pauschale übersteigenden Ausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erwachsen sind. Die Gewährung einer Prämie bei besonders gutem Geschäftserfolg ist – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.5.2001, Zl. 2001/14/0077, ausführte – bei leitenden Angestellten nicht unüblich.

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z. 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 18. Juli 2003